



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

IMPUGNAÇÃO: 643354 (decorrente do PA. 624592)

IMPUGNANTE: SAMUEL ORIGE CIRURGIA PLÁSTICA EIRELI

OBJETO: Impugnação à notificação fiscal n. 422140

DECISÃO

1. RELATÓRIO

Trata-se de impugnação à notificação de lançamento nº. 422140 (ação fiscal nº. 240/2021) para pagamento de ISS, referente ao período fiscalizado de 01/01/2017 a 30/10/2021.

Em sua insurgência alega a impugnante que não concorda com o levantamento fiscal pelos seguintes fundamentos: I) ausência de incidência de ISS variável sobre sua atividade, uma vez que há prestação de serviço médico com pessoalidade e sob responsabilidade pessoal; II) o arbitramento da base de cálculo foi realizado em ofensa ao devido processo legal; III) há erro na base de cálculo utilizada para a realização do arbitramento; e IV) a multa ofende a irretroatividade da lei tributária.

Encaminhada as razões de impugnação às autoridades responsáveis pelo ato impugnado, para revisão ou apresentação de réplica (art. 143 do Código Tributário Municipal – LC nº 287/2018), restou mantido o lançamento.



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

É o relatório.

Passo a decidir.

2. DA FUNDAMENTAÇÃO

Prefacialmente cabe esclarecer que no âmbito do processo administrativo fiscal a profundidade do efeito devolutivo do recurso abrange o exame de todas as questões relacionadas àquilo que foi impugnado.

O entendimento é compatível com o paragrafo único do art. 147, da LC 287/2018, segundo o qual, a autoridade julgadora não fica adstrita às alegações da impugnação e da réplica, devendo fundamentar sua decisão.

2.1 Da cobrança do ISS na foma variável

Extrai-se do relatório analítico da ação fiscal que as relações de procedimentos realizados pela impugnante foram encaminhadas pelos hospitais oficiais, sendo efetuado o cruzamento com as notas fiscais emitidas, o que resultou na apuração de um extenso rol de serviços prestados sem emissão de notas.

Vale realçar que o Código Tributário Municipal (LC 287/18), previu a regra basilar do direito probatório de que quem alega deve provar; impondo ao contribuinte, ao impugnar a exigência fiscal, o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal:



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Art. 140 O contribuinte, o responsável e o infrator **poderão impugnar qualquer exigência fiscal**, independentemente de prévio depósito, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da notificação ou do auto de infração, mediante defesa escrita e **juntada dos documentos comprobatórios das razões apresentadas.**

Parágrafo único. O impugnante poderá fazer-se representar por procurador legalmente constituído.

Art. 141 A impugnação será dirigida, em petição, à autoridade julgadora de primeira instância **e deverá conter:**

I - a qualificação do interessado, o número do contribuinte no cadastro respectivo e o endereço para receber a intimação;

II - o número da notificação ou do auto de infração;

III - matéria de fato ou de direito em que se fundamenta;

IV - **as provas do alegado e a indicação das diligências que pretendam sejam efetuadas com os motivos que a justifiquem;**

V - o pedido formulado de modo claro e preciso.

(...)

Desse modo, cabia à impugnante, a fim de contrapor as provas ensejadoras do lançamento, o ônus de provar que os serviços médicos de fato foram prestados pela pessoa física do sócio, como intenta.

Contudo, na situação presente, a impugnante se negou a apresentar os documentos comprobatórios, sob a justificativa de que não dispõe dos documentos solicitados que dizem respeito ao IRPF de terceiro, mesmo sendo este terceiro seu único sócio e administrador, o que lhe beneficiária caso a afirmativa fosse verdadeira.

Tenho, assim, que os serviços médicos foram prestados pela clínica impugnante, sem que haja prova em sentido contrário.



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em outro ponto, argumenta a impugnante que embora esteja constituída na forma de EIRELI, equipara-se a uma sociedade simples pura, pois, é formada unicamente por um profissional médico que presta pessoalmente os serviços da sociedade, o que a diferencia da sociedade empresária.

Dessa feita, entende que deveria ser reenquadrada no regime de tributação do ISS Fixo, com previsão nos §§ 1º e 3º, do art. 9º do Decreto-Lei 406/68 e § 1º, do art. 245 da Lei Complementar Municipal nº 287/2018.

Especificamente sobre esta questão do reenquadramento da impugnante do regime do ISS fixo, recentemente, já me manifestei em outros autos administrativos de nº 637726, passando aqui a repisar o mesmo entendimento, conforme segue:

O ISS fixo vem regulamentado pelo Decreto-Lei nº 406/1968, o qual dispõe em seu art. 9, §§ 1º e 3º que:

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º **Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.**

(...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, **calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.** (...) (Grifou-se).



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Semelhantermente, é a previsão da legislação municipal de Criciúma, nos termos do art. 245, da LC 287/18:

Art. 245 Quando a prestação do serviço se der, sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte (profissional autônomo), o imposto corresponderá às seguintes frações da UFM - Unidade Fiscal do Município:

(...)

15| Medicina | 1,115

(...)

§ 1º Quando os serviços a que se referem os itens 2, 7, 8, 9, 15, 16, 19, 21, 22 e 31, forem prestadas por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma constante acima, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

Da leitura dos dispositivos, o regime de ISS fixo não pode ser visto como uma regra aplicável de forma indistinta a sociedades que atuem em determinadas áreas. Quaisquer formas societárias nas quais os sócios não respondam de forma direta e pessoal pelos atos da pessoa jurídica não atendem aos requisitos legais para recolhimento na modalidade fixa.

À luz do entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, as sociedades uniprofissionais somente têm direito ao cálculo diferenciado do ISS quando os serviços são prestados com responsabilidade pessoal dos sócios e sem estrutura ou intuito empresarial:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. BASE DE CÁLCULO DO ISS DIFERENCIADA. DECRETO-LEI Nº 406/68. ATIVIDADE NÃO EMPRESARIAL.



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

1. As sociedades uniprofissionais somente têm direito ao cálculo diferenciado do ISS, previsto no artigo 9º, parágrafo 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, quando os serviços são prestados em caráter personalíssimo e, assim, prestados no próprio nome dos profissionais habilitados ou sócios, sob sua total e exclusiva responsabilidade pessoal e sem estrutura ou intuito empresarial.

2. Precedente da Primeira Seção (AgRgEREsp nº 941.870/RS, da minha Relatoria, in DJe 25/11/2009).

3. Embargos de divergência rejeitados.

(EResp 866.286/ES, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/09/2010, DJe 20/10/2010) (Grifou-se)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DL 406/1968. SOCIEDADE PLURIPROFISSIONAL. NECESSIDADE DE CARÁTER PERSONALÍSSIMO DOS SERVIÇOS SEM NATUREZA EMPRESARIAL. EXAME DEPENDENTE DE REVOLVIMENTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. APLICABILIDADE. INTERPRETAÇÃO DO ESTATUTO SOCIAL PARA ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO. SÚMULA 5/STJ. INCIDÊNCIA.

1. A controvérsia sub examine versa sobre o regime especial de incidência do ISS sobre as sociedades civis uniprofissionais previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/1968.

2. O Tribunal recorrido entendeu que o fato de os sócios auferirem lucros e arcarem com os prejuízos, com retiradas mensais, a exemplo de qualquer outra sociedade empresarial, descaracteriza a natureza de trabalho unipessoal. Sustentou, ainda, que o quadro societário não é composto por profissionais da mesma atividade, possuindo os sócios registro perante Conselhos distintos, o que também enseja a exclusão do tratamento diferenciado estabelecido na norma.

3. Malgrado os fundamentos adotados pelo acórdão de origem estejam bem delimitados, a jurisprudência do STJ é pacífica em firmar que a tributação privilegiada do ISS exige que a sociedade uni ou pluriprofissional preste serviço em caráter personalíssimo sem intuito empresarial. Somente seria possível reconhecer a benesse fiscal se a sociedade tiver por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial (AgRg nos EREsp 1.182.817/RJ, Rel.



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/8/2012, DJe 29/8/2012).

4. Para avaliação do regime jurídico tributário a que está submetido o recorrente, no intuito de desconstituição do caráter empresarial definido no acórdão a quo, entretanto, não basta examinar a organização estatutária formal da sociedade ou os fundamentos do acórdão recorrido. Seria imprescindível incursionar na própria natureza e na forma de prestação dos serviços profissionais (AgRg no REsp 1.205.175, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 16.11.2010), para verificar o atendimento às características de uma sociedade simples efetivamente pluriprofissional beneficiária do tratamento fiscal pretendido.

5. (...)

8. Recurso Especial não conhecido. (REsp nº. 1.703.408/SP, 2ª T/STJ, rel. Min. Herman Benjamin, DJe 19/12/2017. (Grifou-se)

TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE DE SERVIÇOS CONTÁBEIS. ADESÃO AO SIMPLES NACIONAL. TRIBUTAÇÃO POR VALOR FIXO. ATIVIDADE EXERCIDA COM CARÁTER EMPRESARIAL (SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE LIMITADA). IMPOSSIBILIDADE.

(...)

2. **O Tribunal de origem, para solucionar a lide, consignou que o regime instituído pela LC 123/2006 não revogou a regulação do tema pelo Decreto-Lei 406/1968 e que a Constituição Federal de 1988 e o art. 1º da LC 116/2003 asseguram a competência tributária do ente municipal para fiscalizar e arrecadar o ISS. No mérito, concluiu, com base nas premissas acima e com base na prova dos autos (leitura dos atos constitutivos), que a recorrente não se enquadra no conceito de sociedade uniprofissional, mas assumiu a forma empresarial de sociedade de responsabilidade limitada, de modo que não teria direito ao recolhimento da exação por valor fixo.**

(...)

5. **Não se extrai, porém, do texto normativo acima, a exegese segundo a qual as sociedades prestadoras de serviço que assumam forma empresarial também estão sujeitas ao recolhimento do ISS por valor fixo, pelo simples fato de terem aderido ao Simples Nacional.**

(...)



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

7. Nessa ordem de ideias, é de fundamental importância registrar que a recorrente, segundo as premissas fixadas pelo acórdão hostilizado, **não é sociedade uniprofissional, mas sim assumiu a forma de empresa de responsabilidade limitada, razão pela qual não prospera a tese por ela defendida.**

8. Recurso Especial não provido.

(REsp 1729218/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2018, DJe 19/11/2018) (Grifou-se).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. RECOLHIMENTO EM VALOR FIXO. SOCIEDADE CONTÁBIL. CARÁTER EMPRESARIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. INVIABILIDADE DO ENQUADRAMENTO. SÚMULA 83/STJ. REEXAME PROBATÓRIO VEDADO. SÚMULA 7/STJ.

1. Preliminarmente, não houve ofensa ao art. 489, §1º, IV, do CPC/2015, pois o Tribunal de origem, com base nas provas dos autos, expressamente rejeitou o caráter uniprofissional da empresa recorrente e, conseqüentemente, afastou a possibilidade do recolhimento do ISS sobre o valor fixo.

2. Em consequência, a tese de "desenquadramento retroativo" é incapaz de reverter a conclusão a que chegou o colegiado local, pois não mitiga a premissa fática alcançada.

3. Quanto ao mérito propriamente dito, o intento não merece conhecimento. Do acórdão impugnado, extraem-se os seguintes excertos (fls. 184-186, e-STJ): "Outrossim, verifica-se do procedimento administrativo que a auditoria fiscal do Município constatou várias circunstâncias que também indicam o caráter empresarial da sociedade. E como anotou o MM. Juiz, 'A multiplicidade de atividades exercidas pelos funcionários da requerente torna duvidoso o fato de desenvolver ela exclusivamente atividades contábeis. O próprio site da requerente menciona que 'Contamos com parcerias sólidas e tradicionais assim como vários profissionais de consultoria, assessoria jurídica, segurança do trabalho, e outros, que colocamos à disposição de nossos clientes' (fls. 121). A requerente, portanto, presta uma gama de serviços mais diversificada do que o mero escritório de contabilidade".

4. "Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, para fazer jus ao benefício disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, a empresa deve caracterizar-se como sociedade uniprofissional, o que não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

empresarial de que se reveste este tipo social" (AgRg no REsp 1366322/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 28/05/2013, grifou-se)

(...)

(AREsp 1448466/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/11/2019, DJe 19/12/2019) (Grifou-se).

Na situação presente, conforme considerou a autoridade fazendária, a impugnante possui caráter empresarial, sob o argumento de que a mesma é beneficiada com o recolhimento do IRPJ na forma do lucro presumido, cuja redução de alíquota é restrita à sociedade prestadora de serviços que estejam organizados sob a forma empresária, nos termos do art. 15, § 1º, III, "a", da Lei Federal nº 9.249/1995:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de **8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente**, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) **prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares** e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, **desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)** (Grifou-se)



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Além disso, a Consulta de nº 3011 de 2020, publicada pela Receita Federal, citada no parecer fiscal que negou o pedido da impugnante (634481), faz menção à prestadora de serviços estar organizada de **fato e de direito, como sociedade empresária**, para fazer jus à benesse no âmbito federal.

Por lógica, se a impugnante perante a Receita Federal é considerada constituída, de fato e de direito, sob a forma empresária, com responsabilidade limitada restrita ao capital integralizado – sem responsabilidade pessoal do sócio (EIRELI) –, não se acredita como possa ser diferente na esfera municipal, eis que a forma de organização é a mesma, o que muda é o tributo exigido.

Ora, não há como ser organizada em sociedade empresária só quando lhe favorece e não o ser quando lhe desfavorece. Todo bônus tem um ônus!

Em situação análoga à presente, envolvendo clínica médica, com responsabilidade limitada ao capital social, o Superior Tribunal de Justiça excluiu a possibilidade de tributação privilegiada do ISS, justamente ante a incompatibilidade do tipo societário adotado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. **SOCIEDADE MÉDICA. ISSQN. RECOLHIMENTO EM ALÍQUOTA FIXA. ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. PESSOA JURÍDICA QUE ASSUME, CONTRATUALMENTE, A FORMA SOCIETÁRIA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL. IMPOSSIBILIDADE DE SUBMISSÃO AO REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO.** PRECEDENTES DO STJ. REVISÃO DE CLÁUSULAS CONTRATUAIS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 5/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I. Segundo iterativa jurisprudência do STJ, a pessoa jurídica que assume, em contrato social, a forma societária de responsabilidade limitada, não faz jus ao recolhimento de ISSQN em alíquota fixa (art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68), uma vez que revela natureza de sociedade empresarial. Precedentes: STJ, AgRg no AREsp 352.877/ES, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN,



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

SEGUNDA TURMA, DJe de 25/09/2013; STJ, AgRg no REsp 1.366.322/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/05/2013. II. Na forma de pacífica jurisprudência desta Corte, "a sociedade civil, ainda que composta por médicos, faz jus ao benefício previsto no art. 9º, § 3º, do DL 406/68, apenas se prestar serviço especializado, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial" (STJ, AgRg no REsp 1.132.677/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/02/2013). III. Impossível proceder-se ao reexame de cláusulas contratuais, ante a vedação estatuída na Súmula 5/STJ. IV. Agravo Regimental improvido. (STJ - AgRg no AREsp: 299269 MG 2013/0043277-9, Relator: Ministra ASSULETE MAGALHÃES, Data de Julgamento: 03/09/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 15/09/2015)

O referido acórdão, faz menção a outros julgados do STJ, também envolvendo clínicas médicas: AgRg no REsp 1.132.677/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/02/2013 e AgRg no AREsp 309.16666 /SP, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 06/09/2013,

Logo, tendo a impugnante se constituído como limitada, não obstante a forma de empresário individual, está sujeita às regras do tipo societário por ela próprio escolhido (art. 983 do CPC), independentemente de mais favorável ou não.

A fim de não pairar dúvidas, cita-se caso envolvendo sociedade de contabilidade, sob a forma de empresário individual (EIRELI), na qual o Município de Criciúma logrou êxito perante o TJSC, afastando o direito ao recolhimento do ISS na modalidade fixa, ante o nítido cunho empresarial:

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. **TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN PELA SISTEMÁTICA DO VALOR FIXO.** SENTENÇA DENEGATÓRIA DA SEGURANÇA. INSURGÊNCIA DA IMPETRANTE.
DIREITO LÍQUIDO E CERTO PRESENTE. INSUBSISTÊNCIA. ARTIGO 7º DA LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL N. 36/2009, QUE PREVÊ A POSSIBILIDADE



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

DE ADOÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA PREVISTO NO ARTIGO 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/1968, PELAS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS QUE PRESTAM SERVIÇOS DE CONTABILIDADE E SÃO OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL. **IMPETRANTE QUE, NO ENTANTO, OSTENTA CARÁTER EMPRESARIAL. ATO CONSTITUTIVO QUE NÃO PREVÊ A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM CARÁTER PESSOAL, PELO TITULAR, COM RESPONSABILIDADE INDIVIDUAL E ILIMITADA. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO GRUPO DE CÂMARAS DE DIREITO PÚBLICO DESTA SODALÍCIO, NO JULGAMENTO DO INCIDENTE DE ASSUNÇÃO DE COMPETÊNCIA - IAC N. 22. IMPOSSIBILIDADE DE ADOÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO ISSQN PELA SISTEMÁTICA DO VALOR FIXO. DECISUM MANTIDO.**

INCIDENTE DE ASSUNÇÃO DE COMPETÊNCIA. TRIBUTÁRIO. ISS. RECOLHIMENTO EM ALÍQUOTA FIXA. ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/1968. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. CONSTITUIÇÃO SOB A FORMA DE SOCIEDADE LIMITADA. CIRCUNSTÂNCIA INAPTA, POR SI SÓ, PARA AFASTAR A SUBMISSÃO AO TRATAMENTO FISCAL ESPECÍFICO, COMO PRETENDIDO PELA FAZENDA MUNICIPAL. DEFINIÇÃO DA QUALIDADE DA SOCIEDADE QUE DEPENDE DO EXAME CONCRETO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS. REQUISITO DA LEI TRIBUTÁRIA AFETO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA INTELCTUAL EM CARÁTER PESSOAL PELOS PROFISSIONAIS LIBERAIS ASSOCIADOS. Tese jurídica fixada: "As sociedades de profissionais liberais constituídas sob a forma de sociedade limitada fazem jus ao recolhimento do ISS em alíquota fixa, na forma do art. 9º, §§ 1º a 3º do Decreto-Lei n. 406/1968, sempre que estiver demonstrada, por qualquer meio de prova, a prestação de serviços em caráter pessoal, com responsabilidade específica e direta de cada sócio pelos serviços individualmente prestados." (TJSC - Incidente de Assunção de Competência n. 0301128-14.2018.8.24.0064, de São José. Grupo de Câmaras de Direito Público. Rel. Des. Ronei Danielli. Data do julgamento: 25.11.2020) RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. (TJSC, Apelação n. 5011652-59.2019.8.24.0020, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Bettina Maria Maresch de Moura, Terceira Câmara de Direito Público, j. 14-09-2021).

No mais, discorda-se da autoridade fiscal, no ponto em que menciona que "o contrato social não contempla nenhuma



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

cláusula impeditiva de enquadramento no ISS Fixo”. Ocorre que consta expressamente do contrato social a ausência de responsabilidade pessoal do sócio quanto às obrigações contraídas, sendo a responsabilidade limitada ao capital integralizado (**Cláusula 6ª**), bem como a previsão de que em caso de falecimento do titular a continuação das atividades empresárias pelos herdeiros, sucessores e o incapaz (**Cláusula 11ª**); transcendendo uma mera sociedade simples:

Cláusula 6ª – A responsabilidade do titular é restrita ao valor de seu capital e responde exclusivamente pela integralização do capital.

(...)

Cláusula 11ª – Falecendo o titular, a empresa continuará suas atividades com os herdeiros, sucessores e o incapaz. Não sendo possível ou inexistindo interesse destes, o valor de seus haveres será apurado e liquidado com base na situação patrimonial da empresa, à data da resolução, verificada em balanço especial levantado.

(...)”

Não bastasse, o contrato social (**Cláusula 8ª**) faz a referência a inventário patrimonial e de resultados econômicos, cabendo ao empresário os lucros ou perdas apurados, confirmando, mais uma vez, seu cunho empresarial.

Cláusula 8ª – Ao término de cada exercício, em 31 de dezembro, o administrador prestará contas justificadas de sua administração, procedendo à elaboração do inventário, do balanço patrimonial e do balanço de resultados econômico, cabendo ao empresário, os lucros ou perdas apurados.

Já na sua página nas redes sociais (@Instagram), a sociedade oferece serviços com profissionais das áreas de fisioterapia, nutrição e enfermagem, por cujas responsabilidades pessoais e seus atos o sócio não se responsabiliza (**Cláusula 6ª**).

Assim, seja pela forma como a impugnante está constituída, seja pelas cláusulas de seu contrato social, as quais nada



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

referem acerca da responsabilidade técnica, não há como dissociá-la do intuito empresarial.

Pelas razões expostas, entendo que a impugnante não faz jus ao enquadramento no ISS fixo.

2.2 Da nulidade por ofensa ao contraditório

Denota-se do relatório analítico anexo à notificação fiscal que em três oportunidades (ofício 593/2022, ofício nº 611/2022 e 633/2022) a impugnante foi intimada a prestar informações e apresentar os valores atribuídos aos procedimentos, livros fiscais, declarações de rendimentos tributáveis e demonstrativos de apuração mensal. Não obstante, em todas as manifestações houve apenas resposta genérica, sem a juntada dos documentos solicitados.

Ademais, ainda que a autoridade fiscal não tenha notificado a contribuinte do arbitramento, antes de proceder ao lançamento propriamente dito, a garantia do contraditório e ampla defesa se deu justamente com a presente impugnação, momento que a parte poderia fazer prova dos valores efetivamente cobrados dos pacientes.

Cabe aqui aplicar o princípio da *pas de nullite sans grief*, segundo o qual não há nulidade sem prejuízo. Isto é, sendo garantido à parte impugnar a exigência fiscal com a juntada de documentos comprobatórios (artigos 140 e 141, IV, da LC 287/18), não há de ser declarada a nulidade do ato.



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Assim, diante da ausência de efetivo prejuízo ao contribuinte, a nulidade do lançamento não deve decretada.

2.3 Da nulidade pelo erro dos valores arbitrados

O art. 148 do Código Tributário Nacional (reproduzido no art. 61 do CTM) trata do arbitramento como uma técnica a ser utilizada para definir a base de cálculo do tributo, quando forem omissos ou não mereçam fé as declarações ou documentos do contribuinte. *In verbis*:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Na lição de Leandro Paulsen¹, a invocação do art. 148, do CTN, somente é cabível quando o sujeito passivo for omissos, reticente ou mendaz em relação a valor ou preço de bens, direitos ou serviços.

Assim, em situações como a presente, na qual mesmo a autoridade tendo conhecimento da ocorrência do fato gerador, não dispunha de elementos para apurar com exatidão a base de cálculo, face à omissão do contribuinte, era o caso de se utilizar da técnica do arbitramento.

¹ PAULSEN, Leandro. Constituição Código Tributário Comentados – 18ª ed. 2018.



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Nesse sentido, corrobora a jurisprudência do Tribunal de Justiça de Santa Catarina:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. "AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL". ISSQN. FUNERÁRIA. **OMISSÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS A RECEITAS DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS NO PERÍODO OBJETO DA FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO, COM BASE NO ART. 148 DO CTN. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO NÃO INFIRMADA POR PROVA BASTANTE EM SENTIDO CONTRÁRIO.** SENTENÇA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. HONORÁRIOS RECURSAIS ARBITRADOS. "Havendo regular procedimento de fiscalização fazendária, associado à omissão do sujeito passivo, mostra-se legítimo o arbitramento do imposto devido nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional e legislação municipal correlata" (TJSC, Apelação Cível n. 2007.001296-5, de Chapecó, rel. Rodrigo Collaço, Quarta Câmara de Direito Público, j. 11-08-2011). No caso, em razão da impossibilidade de se apurar o valor real do tributo, tornou-se possível que a municipalidade arbitrasse valores com fundamento nos serviços prestados pela funerária autuada, em confronto com as notas fiscais de serviços emitidas pela contribuinte e os registros de hospitais e cemitérios da região durante o período em que ocorreram os fatos geradores, à luz do que estabelece o art. 148 do CTN. Por sua vez, não havendo a comprovação do erro no arbitramento realizado pela autoridade fiscal, ônus que incumbe ao contribuinte, deve ser ratificada a presunção de legitimidade do lançamento. (TJSC, Apelação n. 0304957-78.2018.8.24.0039, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Carlos Adilson Silva, Segunda Câmara de Direito Público, j. Tue Mar 22 00:00:00 GMT-03:00 2022). (TJ-SC - APL: 03049577820188240039, Relator: Carlos Adilson Silva, Data de Julgamento: 22/03/2022, Segunda Câmara de Direito Público)

Além disso, é possível perceber que a escolha dos critérios de arbitramento se deu de forma mais favorável ao contribuinte, pois, conforme informado à réplica, caso a opção do fisco tivesse sido a de utilização da média de todas as NFS emitidas no período, sem a utilização de critérios individualizados, a base de cálculo seria de R\$ 1.418.881,39



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

(um milhão, quatrocentos e oitenta e um mil, oitocentos e oitenta e um reais e trinta e nove centavos) acima do valor arbitrado.

Tal circunstância demonstra que a base de cálculo não foi fixada de forma desarrazoada ou arbitrária.

Note-se, também, que a metodologia utilizada pelo fisco foi expressamente informada no relatório analítico, logo o ato se encontra devidamente motivado.

É certo que a técnica de arbitramento não garante o valor exato dos procedimentos realizado, o que somente seria possível com a apresentação comprobatória dos valores pelo próprio contribuinte; porém, o que se admite é que o montante alcançado seja o mais próximo do montante real, o que restou satisfatoriamente cumprido por meio do regular procedimento.

Em conclusão, tendo o contribuinte optado por não demonstrar o verdadeiro preço do serviço, certamente da forma como melhor lhe convém, e não havendo prova da abusividade dos valores arbitrados, ao contrário, a nítido alcance do real valor da base de cálculo, inexistem vícios no lançamento.

2.4 Da nulidade pelo erro de fundamentação

Na situação presente, tem-se que houve a imputação de multa de ofício, por sonegação fiscal, haja vista a omissão deliberada de prestação de serviços sem emissão de documentos fiscais e escrituração – mais precisamente 785 procedimentos realizados



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

nos últimos cinco anos – o que enseja até mesmo representação fiscal de ação penal junto ao Ministério Público.

Para tais situações o Código Tributário Municipal (LC 287/18), em seu art. 78, III, à época dos fatos geradores (janeiro/2017 a outubro/2021), previa a aplicação de multa qualificada em 100% (cem por cento):

Art. 78 A falta de pagamento no prazo legal de tributo municipal, bem como de débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Municipal, sujeitará o contribuinte à multa de mora, a ser calculada sobre o valor do débito corrigido monetariamente:

(...)

III - **de 100% (cem por cento)** quando se referir a débitos lançados através de notificação fiscal, proveniente de fraude e/ou omissão **que visem à sonegação de tributos.**

O referido dispositivo foi alterado pela Lei Complementar nº 459, de 19/05/2022, a qual incluiu os artigos 78-A, 78-B e 78-C, à Lei 287/18, passando a dispor que a multa por sonegação fiscal era de 50% (cinquenta por cento), calculada sobre o valor corrigido monetariamente:

Art. 78-A No caso de lançamento de ofício, que resulte de notificação fiscal proveniente de **sonegação, fraude ou conluio**, será aplicada **multa de 50%, a ser calculada sobre o valor do débito corrigido monetariamente.**

§ 1º A multa prevista no caput deste artigo será dobrada em caso de reincidência.

§ 2º Considera-se reincidência para fins de aplicação desse artigo, quando o contribuinte comete nova infração no prazo de 5 (cinco) anos contados da data em que se tornou definitivamente constituído o crédito tributário. (Redação acrescida pela Lei Complementar nº [459/2022](#))

Art. 78-B Incidirá a multa por sonegação fiscal nos casos de ação ou



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

omissão tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. (Redação acrescida pela Lei Complementar nº [459/2022](#))

In casu, a multa foi imposta com base na lei mais benéfica ao contribuinte, fundamentada no art. 78-A, c/c o art. 78-B, I, da LC 287/18, isto é, em 50% (cinquenta por cento), justamente atendendo ao disposto no art. 106, c, do CTN, o qual estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Quanto à multa prevista no art. 228 da Lei 2.044/84, citada pela impugnante, trata-se de multa moratória ou sancionatória que objetiva a coagir o devedor para não incorrer em inadimplemento; diversamente é a multa punitiva aplicada, relacionada a conduta do contribuinte de sonegação fiscal.

Nesse passo, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina esclarece que a multa moratória não se confunde com a multa punitiva, razão pela qual não se aplica retroativamente benigna:

AGRAVO INTERNO - TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - LEI ESTADUAL 10.297/96 - ART. 51 (MULTA PUNITIVA) VERSUS ART. 53 (MULTA MORATÓRIA) - MODIFICAÇÃO TRAZIDA PELA LEI 17.427/17 AFETANDO APENAS A SEGUNDA HIPÓTESE - **RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106 DO CTN) INAPLICÁVEL** - DESPROVIMENTO - SANÇÃO PROCESSUAL PELO CARÁTER PROTETÓRIO DO RECURSO. O art. 51 da Lei Estadual 10.297/96 prevê multa de 50% do valor do imposto não recolhido pelo contribuinte nos casos em que o próprio sujeito passivo promove a apuração. Já o art. 53, alterado mais



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

recentemente pela Lei 17.427/17, estabelece multa de até 20%, mas para as situações em que haja efetivo recolhimento fora do prazo e anterior a procedimento administrativo ou medida de fiscalização. **A primeira hipótese tem natureza sancionatória; a segunda, moratória. Daí por que não é caso de se promover a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN (adoção dos 20% em detrimento dos 50%), pois a situação concreta não se subsume à regra mais recentemente editada.** Agravo interno desprovido. Aplicação da multa do art. 1.021 do NCPC diante do caráter protelatório, da improcedência manifesta do recurso e da unanimidade. (TJ-SC - AGT: 40198532020198240000 Taió 4019853-20.2019.8.24.0000, Relator: Hélio do Valle Pereira, Data de Julgamento: 04/06/2020, Quinta Câmara de Direito Público)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. 1) NULIDADE DA SENTENÇA POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. TESE AFASTADA. 2) RETROATIVIDADE DO ART. 53, § 2º, DA LEI ESTADUAL N. 10.297/96. EQUÍVOCO DO CONTRIBUINTE QUANTO À INCIDÊNCIA DO DISPOSITIVO. **MULTA MORATÓRIA (ART. 53) QUE NÃO SE CONFUNDE COM A PUNITIVA (ART. 51).** PRECEDENTES. TESE AFASTADA. CDAS QUE PERMITEM IDENTIFICAR A ORIGEM DA DÍVIDA, OS FUNDAMENTOS LEGAIS, O VALOR ORIGINÁRIO E A FORMA DE APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA E DA MULTA. CAMPO "ACRÉSCIMOS" DEVIDAMENTE PREENCHIDO. NULIDADE AFASTADA. 3) JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE DE ADOÇÃO DA TAXA SELIC. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NESTA CORTE E NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. APELO DESPROVIDO. (TJSC, Apelação n. 0309068-04.2018.8.24.0008, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Paulo Henrique Moritz Martins da Silva, Primeira Câmara de Direito Público, j. Tue Apr 05 00:00:00 GMT-03:00 2022). (TJ-SC - APL: 03090680420188240008, Relator: Paulo Henrique Moritz Martins da Silva, Data de Julgamento: 05/04/2022, Primeira Câmara de Direito Público)

Por todo o exposto, não há como acolher os pedidos da impugnante.



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

3. DECISÃO

Ante todo o exposto, decido pelo conhecimento e **improcedência a impugnação** oposta.

Notifique-se o impugnante do resultado desta decisão primeira, nos termos dos arts. 149 e 150 da LC 287/2018.

Criciúma – SC, 12 de agosto de 2022.

FERNANDA WÜLFING,
Julgadora de Primeira Instância
Matrícula Funcional nº 56.790
(Procuradora do Município)